

Siirtohinnoittelu

Opas kansainvälistyvälle yritykselle

Siirtohinnoittelu

Opas kansainvälistyvälle yritykselle

Sisällys

Johdanto	7
Suomen talouskasvu ja siirtohinnot	9
1 Mitä on siirtohinnoittelu?	11
2 Tavarakauppa	13
3 Palvelut	15
4 Aineeton omaisuus	17
5 Rahoitus	20
6 Hyvä dokumentointi: yrityksen ”siirtohintavakuutus”	22
7 Tavaratulliselvitys ja maahantuontiverotus	25
8 Verohallinto opastaa siirtohinnoitteluasioissa	26
Sanasto	27

Johdanto

Team Finland -verkosto edistää Suomen asiaa maailmalla: Suomen taloudellisia ulkosuhteita, suomalaisten yritysten kansainvälistymistä, Suomeen suuntautuvia ulkomaalaisia investointeja ja Suomen maakuvaa. Team Finland verkoston ytimen muodostavat työ- ja elinkeinoministeriö, ulkoasiainministeriö, opetus- ja kulttuuriministeriö sekä näiden rahoituksessa olevat julkisrahoitteiset organisaatiot.

Toimintaansa ulkomaille laajentavassa yrityksessä joudutaan liikeidean toimivuuden lisäksi selvittämään monia käytännön asioita. Kannattaako perustaa kohdemaahan tytäryhtiö vai toimiako sivuliikkeen muodossa? Siirtääkö Suomesta henkilökuntaa toiseen maahan vai tarjotako tietyt toiminnot Suomesta käsin? Miten rekisteröidä toimintansa, missä hoitaa yrityksen kirjanpito, millä liiketoimintamallilla toimia? Mitä on siirtohinnoittelu, ja miten se vaikuttaa yritykseen?

Tämä Team Finland -verkoston puitteissa toteutettu kansainvälistyville suomalaisyrityksille ja Suomeen investoiville ulkomaisille yrityksille suunnattu tiivis opas siirtohinnoittelusta on tarkoitettu auttamaan yrityksiä alkuun siirtohinnoittelukysymysten ymmärtämisessä. Oppaassa esitellään eri tyyppitilanteita, joissa yrityksen tulisi kiinnittää siirtohinnoitteluun huomiota sekä käydään läpi tiettyjä siirtohinnoitteluun liittyviä perusasioita. OECD on julkaissut kattavaa kansainvälisesti soveltuvaa syvempää ohjeistusta siirtohinnoittelusta, jota sovelletaan Suomessa ja muissa jäsenvaltioissa.

Suomen talouskasvu ja siirtohinnat

Siirtohinnat vaikuttavat suoraan Suomen bruttokansantuotteeseen (BKT). Yhteys syntyy viennin ja tuonnin kautta. Iso osa Suomen ulkomaankaupasta käydään samaan konserniin kuuluvien yksiköiden välillä. Näissä kaupoissa käytetyt konsernien sisäiset hinnat heijastuvat suoraan siihen, miltä Suomen vienti ja tuonti näyttävät.

Yhä useammat yritykset toimivat monessa maassa. Osa yrityksistä on jo täysin globaaleja, jolloin niiden kaikki toiminnot ovat hajautuneet eri puolille maailmaa. Toiset yritykset puolestaan ovat hajauttaneet tuotantotoimintansa, mutta tuote-, teknologia- ja konseptikehitys on pidetty pääkonttorin lähellä. Viime vuosikymmeninä näiden kehitystoimintojen synnyttämä aineeton omaisuus on noussut merkittäväksi arvonalisän lähteeksi. Pelkät tuotantoyksiköt eivät ole osallistuneet tämän aineettoman omaisuuden synnyttämiseen, joten niille ei myöskään kuulu sen tuottama voitto.

Tekes ja muut julkiset toimijat sijoittavat vuosittain satoja miljoonia innovaatiotoimintaan, jossa kehitetään tuotteita, teknologiaa ja konsepteja. Rahoituksen avulla julkinen sektori kantaa osan kehitystyön riskeistä. Kuten tavallisessa sijoitustoiminnassakin, niin tuotto ja riski kulkevat aina käsi kädessä. Onnistuneen kehitystyön hedelmät eli voitto kuuluvat siis niille monikansallisen yrityksen yksiköille, jotka ovat riskin ottaneet. Jos ne sijaitsevat Suomessa, niin merkittävä osa voitoista tulee näkyä Suomen yksiköissä.

Siirtohintojen merkitys ei siis koske vain verotuloja. Ne määrittävät osaltaan myös sen, millainen on Suomen tuleva talouskasvu.

Jyrki Ali-Yrkkö / ETLA

1 Mitä on siirtohinnoittelu?

Siirtohinnoittelu on samaan konserniin kuuluvien yritysten välisten liiketoimien hinnoittelua. Sisäiset liiketoimet muodostavat usein merkittävän osan konsernin normaalia liiketoimintaa – joidenkin arvioiden mukaan jopa 60 % maailmankaupasta on konsernien sisäistä, siirtohinnoittelun piirissä olevaa kauppaa. Konsernin sisäisiä liiketoimia voivat olla esimerkiksi tavaroiden tai palveluiden kauppa, aineettoman omaisuuden hyödyntämisestä maksettu korvaus tai rahoitustoimet.

Markkinaehtoperiaate

Yritykset määrittävät itse sisäisen hinnoittelunsa samaan konserniin kuuluvien yritysten välisissä liiketoimissa. Sisäisessä hinnoittelussa tulee kuitenkin noudattaa useimpien valtioiden verolainsäädännössä ja verosopimuksissa vahvistettua markkinaehtoperiaatetta. Markkinaehtoperiaatteen mukaan konsernin sisäisissä liiketoimissa tulee käyttää vastaavia ehtoja kuin toisistaan riippumattomien yritysten välisissä liiketoimissa käytettäisiin. Tällaisia ehtoja ovat muun muassa toimitusehdot, maksuehdot, hinta, vakuudet tai riskien jakautuminen. Markkinaehtoperiaatteella pyritään varmistamaan, että yrityksen verotettava tulo kertyy toimintavaltioissa oikean suuruisena. Esimerkiksi alihinnoiteltu tavarakauppa eri valtioissa sijaitsevien konserniyritysten välillä johtaa siihen, että alihintaan myyvän yrityksen verotettava tulo jää liian pieneksi, kun puolestaan ostajayrityksen verotettava tulo muodostuu alhaisten hankintahintojen johdosta liian suureksi. Suomessa markkinaehtoperiaate on ilmaistu verotusmenettelylain 31 §:ssä (18.12.1995/1558, <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1995/19951558>).

Sekä yrityksissä että eri valtioiden verohallinnoissa panostetaan nykyään yhä enemmän siirtohinnoittelukysymyksiin. Markkinaehtoisesta poikkeava siirtohinnoittelu voi johtaa oikaisutoimenpiteisiin sen valtion veroviranomaisen toimesta, jossa verotettava tulo on jäänyt liian pieneksi. Kansainvälistymisvaiheessa olevan yrityksen onkin syytä jo alusta lähtien kiinnittää huomiota sisäisten liiketoimiensa markkinaehtoisuuden varmistamiseen.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeet kansainvälisenä ohjenuorana

Tärkein ja keskeisin siirtohinnoittelua koskeva ohjeistus ovat OECD:n julkaisemat siirtohinnoitteluohjeet (<http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/transfer-pricing-guidelines.htm>) Siirtohinnoitteluohjeisiin on kirjattu jäsenvaltioiden yhteinen näkemys siitä, miten siirtohinnoittelua tulisi verotuksessa arvioida ja markkinaehtoperiaatetta soveltaa. OECD:n jäsenvaltiot ovat sitoutuneet noudattamaan ohjeita, jotta verotuskäytäntö olisi yhden-

mukaista ja ennustettavaa ja yritykset välttyisivät kahdenkertaiselta verotukselta. Tämän siirtohinnoitteluoppaan tarkoituksena on auttaa yrityksiä ymmärtämään siirtohinnoittelua ja sen merkitystä OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden raameissa sekä helpottaa havaitsemaan niitä tilanteita, joissa siirtohinnoitteluun tulisi kiinnittää huomiota. Opas ei kuitenkaan miltyään osin korvaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeita, jotka ovat yrityksillekin tärkein tietolähde siirtohinnoittelua määriteltäessä.

2 Tavarakauppa

Missä arvo syntyy?

Konsernin sisäisessä tavarakaupassa hinnoittelun tulisi vastata tilannetta, jossa tavarakauppaa käytäisiin konsernin ulkopuolisen yrityksen kanssa. Avainkysymys on se, myytäisiinkö tavaraa vastaavilla ehdoilla vastaavaan hintaan ulkopuoliselle yritykselle. Sisäisessä tavarakaupassa markkinaehtoista hintaa määriteltäessä yrityksen tulee pohtia, miten ja missä tuotettavien tavaroiden, puolivalmisteiden yms. arvo syntyy ja mille konserniyritykselle tuo arvonlisä kuuluu. Millaista tuotetta myydään? Mikäli tuotteen arvo muodostuu ennen kaikkea valmistusyrityksen ainutlaatuisen teknologisen kehityksen tuloksena, tämän arvonlisän tulee sisältyä jakelu-yrityksiltä perittäviin hintoihin. Jos sen sijaan tuotteen arvo lisääntyy vasta jakeluyrityksen taitavassa myynnissä ja markkinoinnissa ja laajassa jakeluverkostossa, on valmistusyrityksen perimän tuotteen myyntihinnan oltava vastaavasti alempi.

Esimerkki 1: Valmistusyrityksen sisäisen tuotehinnoittelun markkinaehtoisuus

Suomalainen kuluttajatuotteita kehittävä ja valmistava yritys on perustamassa myyntiyrityksiä Eurooppaan. Suomalaisessa yrityksessä harjoitetaan tuotekehitystä ja sillä on hallussaan patentit ja konsernin brändi. Lisäksi se harjoittaa valmistustoimintaa. Sisäiseksi myyntihinnaksi eurooppalaisille myyntiyrityksille on suunniteltu valmistuskustannuksia ja niille laskettavaa maltillista voittolisää. Tuotteet ovat kekseliäitä, niissä on haluttu design ja niiden odotetaan myyvän hyvin.

Ongelma: Vaikuttaa siltä, että sisäinen myyntihinta on liian alhainen eikä yritys olisi tähän hintaan valmis myymään tuotteita ulkopuolisille jakelijoille. Suomen emoyritys on kehittänyt tuotteet omalla riskillään, mutta sen kehitystyön tulos ei näy sen liikevoittotasossa. Sen sijaan myyntiyritysten toiminnot ja riskit eivät ole koko liiketoimintaan nähden suuret. Miten hinta tulisi määrittellä?

Ratkaisu: Tuotteen hinta tulee määrittää sellaiseksi, mikä se olisi ulkopuoliselle jakelijalle myytäessä. Hinnan voi määrittää esimerkiksi ulkoisesta, myyntiyrityksen laskuttamasta myyntihinnasta. Sisäinen myyntihinta määritetään sellaiseksi, että myyntiyrityksille jää markkinaehtoinen myyntikate ja tuotteita kehittävä ja valmistavalle emoyritykselle tämän myyntikatteen jälkeen toiminnasta kertyvä

tuotto. Tällöin siirtohinnoittelussa sovelletaan jälleenmyyntihintamenetelmää (RPM, katso Sanasto määritelmineen).

Erilaiset markkinatilanteet

Toinen tavarakaupan sisäiseen hinnoitteluun liittyvä kysymys on, onko eri valtioissa sijaitsevien jakeluyritysten erilaiset markkinatilanteet otettu hinnoittelussa huomioon. Eri markkinatilanteista johtuen joku konsernin jakeluyrityksistä saattaa kärsiä jatkuvasta tappiollisuudesta, vaikka se ostaa tuotteet samoilla hinnoilla kuin konsernin muutkin jakeluyritykset. Jakeluyrityksen toiminnan alkuvaiheessa, kun se vasta pyrkii markkinoille, voi tappiollisuus olla normaalia. Riippumaton yritys ei kuitenkaan olisi valmis jatkamaan liiketoimintaansa samoilla periaatteilla tappiollisuuden jatkues- sa useita vuosia.

Esimerkki 2: Yhden myyntiyrityksen poikkeava markkinatilanne

Edellisen esimerkin yritys perustaa myyntiyrityksen Euroopan ulko- puolelle. Myös tämä myyntiyritys maksaa tuotteista konsernissa määritellyn, myyntikatteeseen perustuvan hinnan. Markkinat ovat hyvin kilpaillut ja markkinajohtajana on suosittu paikallinen, edul- lisempi tuote. Konsernin muut myyntiyritykset tekevät voitollista tulosta Euroopan maissa, mutta toisella markkina-alueella sijaitseva myyntiyritys ei tuota positiivista liike-tulosta vielä kolmenkaan toi- mintavuoden jälkeen. Emoyritys haluaa silti pysyä näillä markkinoilla.

Ongelma: Uuden myyntiyrityksen myynnin ja markkinoinnin kulut suhteessa vähäiseen liikevaihtoon ovat huomattavan suuret. Li- säksi myyntiyritys vastaa kuljetus- ja tullimaksuista. Suomalainen emoyritys rahoittaa myyntiyritystä sisäisillä lainoilla, joiden korot rasittavat yrityksen tulosta entisestään. Miten siirtohinnoittelu tulisi toteuttaa?

Ratkaisu: Siirtohinnoittelusäännökset ottavat huomioon toiminnan aloittamisen kannattavuusongelmat. Alkuvaiheen jälkeen sovellet- tua hinnoittelua voi olla syytä arvioida uudelleen, sillä riippumaton yritys ei jatkaisi toimintaansa pysyvästi tappiollisena. Sisäisessä hin- noittelussa tulee ottaa huomioon markkinatilanne ja sisäiseksi os- tohinnaksi määrittää hinta, joka jättää yritykselle markkinaehtoisen myyntikatteen. Hinta voidaan määrittää esimerkiksi jälleenmyynti- hintamenetelmällä (RPM) tai liiketoiminettomarginaalimenetelmällä (TNMM). Vertailuhaku voidaan tehdä paikallisista vertailukohteista.

3 *Palvelut*

Milloin palveluista tulee maksaa korvaus?

Sisäisiä palveluita voidaan tarjota yhdelle tai useammalle konserniyrittäjälle ja vastaanottavan konserniyrittäjän on maksettava niistä markkinaehtoinen korvaus. Markkinaehtoisen korvauksen määrittämisessä palvelunsaajan näkökulmasta on harkittava, onko palvelu aidosti hyödyttänyt palvelunsaajaa ja paljonko riippumaton yritys olisi valmis maksamaan palvelusta vastaavissa olosuhteissa. Palveluntuottaja taas pyrkii hinnoittelemaan palvelun siten, että palvelun hinta kattaa sen tuottamisesta aiheutuneet kulut ja sisältää myös riittävän voittolisän.

Pelkästään osakkeenomistajan intressissä syntyneitä kustannuksia kuten yhtiökokousjärjestelyistä aiheutuneita kustannuksia ei veloiteta, koska ne eivät hyödytä konserniyrittäjiä.

Miten korvaus palveluista määritetään?

Palvelun suorittavalle konserniyrittäjälle (esimerkiksi palvelukeskukselle) on maksettava palvelumaksu, joka maksettaisiin konsernin ulkopuoliselle yrittäjälle vastaavasta palvelusta. Usein on niin, ettei palvelulle voida määrittää luotettavasti yksikköhintaa, kuten tuntiveloitusta. Konsernin sisäisessä palvelumyynnissä palveluista maksettava korvaus määräytyy yleensä suoraan yrityksen saamaan palveluun liittyvien kustannusten perusteella. Palveluntuottaja tarjoaa usein samoja palveluita kaikille konserniyrittäjille. Pääsääntöisesti kustannukset tulisi kohdistaa palvelunsaajille niiden tosiasiallisessa käyttämien palveluiden mukaan. Usein kustannuksia ei kuitenkaan voida kohdistaa yksittäiseen palvelunsaajaan. Tällöin korvaus voidaan määrittää jakamalla palveluiden tuottamisesta aiheutuneet kokonaiskustannukset niistä hyötynneiden kesken. Jakoperuste riippuu palvelun luonteesta ja palveluiden arvioidusta käytöstä. Esimerkiksi palkkahallinnon kustannukset voidaan kohdistaa palvelun saajille niiden työntekijämäärän perusteella. Muita jakoperusteita voivat olla esimerkiksi liikevaihto tai arvioitu prosentuaalinen osuus palveluiden käytöstä.

Palveluntuottajan tulee normaalisti veloittaa myös **voittolisää, joka lasketaan palveluiden tuottamisesta aiheutuneille kustannuksille**. Läpikäytettävillä erillä kuten ulkopuolisille asiantuntijapalkkioille ja matkakuuluille ei kuitenkaan peritä voittolisää. Voittolisä voidaan joskus määrittää tarkastelemalla, mitä palveluntuottaja veloittaa palveluistaan konsernin ulkopuolisilta yrittäjiltä vastaavissa olosuhteissa. Voittolisän markkinaehtoisuuden määrän voi määrittää myös hakemalla vertailutietoa ulkopuolisten palveluntarjoajien liikevoittotasosta. Sisäisten palveluiden hinnoitteluun

soveltuvat siirtohinnoittelumenetelmät ovat yleensä kustannusvoittolisämenetelmä (cost plus) tai liikevoitonettomarginaalimenetelmä (TNMM).

Esimerkki 3. Konsernin sisäiset palvelut

Esimerkin 1 konsernin suomalainen emoyritys päättää keskittää toimintoja ja alkaa tarjota markkinoinnin tukipalveluita, kuten globaalien markkinointikampanjoiden materiaaleja myyntiyrityksille. Lisäksi emoyrityksestä on jo ennen tätä tarjottu taloushallinnon ja henkilöstöhallinnon palveluita sekä IT-tukipalveluita myyntiyrityksille.

Ongelma:

Suomalainen emoyritys laskuttaa palveluista aiheutuneet kustannukset myyntiyrityksiltä. Onko veloitus oikean suuruinen ja kuinka se tulisi jakaa palvelusta hyötyneiden kesken?

Ratkaisu:

Konsernipalveluiden tuottamisesta aiheutuneet kulut eli palkka- ja yleiskulut tulee veloittaa tytäryrityksiltä. Koska riippumaton yritys edellyttäisi tekevänsä toiminnallaan voittoa, tulee emoyrityksen periä myös kohtuullista kustannuksiin perustuvaa voittolisää. Mikäli suoritettuihin palveluihin liittyvää osuutta ei voida luotettavasti kohdistaa tosiasiallisen palveluiden käytön mukaan, veloitus voidaan jakaa esimerkiksi myyntiyritysten liikevaihdon perusteella. Markkinaehtoisen voittolisän suuruus voidaan selvittää hakemalla vertailutietoa vastaavanlaisia palveluita tarjoavien yritysten liikevoittotasosta.

4 Aineeton omaisuus

Määrittely

Aineeton omaisuus on yleensä yrityksen merkittävin tuloksentekoon vaikuttava omaisuuserä. Aineettoman omaisuuden tuottama tulo on tästä syystä keskeisessä asemassa myös siirtohinnoittelussa. Aineettoman omaisuuden tuottaman tulon tarkastelua hankaloittaa, että aineetonta ei ole määritelty siirtohinnoittelusäännöksissä täsmällisesti. Siirtohinnoittelun aineeton omaisuus koskee laajasti kaikkea sellaista omaisuutta, josta riippumaton osapuoli olisi valmis maksamaan. Siirtohinnoittelun aineeton ei näin ollen rajoitu vain rekisteröitävissä oleviin IPR-oikeuksiin, kuten patentteihin ja tavaramerkkeihin. Siirtohinnoittelun aineetonta omaisuutta ovat lisäksi esimerkiksi asiakaslistat, jakelukanavat, teknologiaan liittyvä tietotaito ja liikesalaisuudet. Siirtohinnoittelun laaja näkökulma on syytä ottaa huomioon aina, kun yrityksen siirtohintoja asetetaan, jotta mikään osa aineettoman tuottamasta tulosta ei jäisi tarkastelun ulkopuolelle.

Aineettoman omaisuuden omistaminen

Aineettoman omaisuuden tuottama tulo kuuluu lähtökohtaisesti sen omistajalle. Aineettoman kehittämiseen on kuitenkin saattanut osallistua myös muita konserniyrityksiä kuin aineettoman omaisuuden omistaja. Tästä syystä onkin tärkeää tunnistaa omistajan lisäksi kaikki muut aineettoman kehittämisessä mukana olleet konserniyritykset. Esimerkiksi tutkimus- ja kehitystoiminnan kustannusten kantamiseen ja kehitystoiminnan riskeihin on saattanut osallistua useampi yritys, vaikka toiminnalla luotu aineeton on rekisteröity yhdelle yritykselle. Tällöin on varmistettava, että kehitystoiminnan osapuolet saavat markkinaehtoisin korvauksen panostuksistaan ja riskinotostaan.

Aineettoman omaisuuden hyödyntäminen

Aineetonta omaisuutta voidaan hyödyntää konsernissa monella eri tavalla. Yritys voi luonnollisesti päättää kaikissa tilanteissa omista liiketoiminnallisista ratkaisuistaan, mutta niiden vaikutus siirtohinnoitteluun kannattaa kuitenkin ottaa huomioon.

Aineettoman omaisuuden käyttöoikeudesta voidaan sopia esimerkiksi lisenssisopimuksella, jossa käyttökorvaus on kertaluonteinen ja/tai esimerkiksi liikevaihtoon perustuva rojalti. Aineettoman tuottama tulo voi kohdentua konserniyrityksille myös konsernin sisäisen tavara- tai palvelukaupan hinnoittelumallin perusteella. Esimerkin 1 tilanteessa aineetto-

man tuottama tulo jakautuu liiketoimeen osallistuville konserniyrityksille tosiasiallisesti tavarakaupassa sovellettavan siirtohinnoittelumenetelmän perusteella, vaikka menetelmän soveltamisessa ei olisi alun perin edes tavoiteltu aineettoman tuottaman tulon siirtämistä konserniyritykseltä toiselle.

Esimerkki 4: Onko teknologiasta saatu rojalti markkinaehtoinen?

Yritys on kehittänyt osaavan henkilökuntansa avulla ainutlaatuis- ta teknologiaa, jonka hyödyntäminen tapahtuu toisessa konserniyrityksessä. Yritys on kehitysyhtiö, joka saa rojaltituloja kehitetyn teknologian hyödyntäjältä. Kehitystyö jatkuu edelleen ja sen kalleudesta johtuen liiketulos on ollut vuositasolla noin 1 miljoona euroa tappiollinen, kun vuosittaisista rojaltituloista koostunut liikevaihto on ollut 5 miljoonaa euroa. Teknologiaa hyödyntävä konserniyritys on ollut kannattava (EBIT 10 %, ROA 20 %). Molempien yritysten tuloksen odotetaan säilyvän samalla tasolla tulevana vuosina.

Ongelma:

Yrityksen saamat rojaltitulot ovat ilmeisesti jääneet alle markkinaehtois- toisen tason, koska ainutlaatuinen teknologia ei ole tuottanut eikä tule tuottamaan yritykselle verotettavaa tuloa.

Ratkaisu:

Yrityksen pitäisi arvioida, onko rojalti määritelty markkinaehtoisesti. Riippumaton osapuoli ei jatkaisi tappiollista toimintaa tämän kal- taisessa tilanteessa. Siirtohinnoittelua voitaisiin oikaista esimerkiksi määrittämällä rojaltiprosentti vertailukelpoisten rojaltilisopimusten perusteella (markkinahintavertailumenetelmä, CUP) tai jakamalla molempien yritysten yhdistetty liikevoitto markkinaehtoisella tavalla (voitonjakamismenetelmä, profit split).

Aineettoman omaisuuden myynti

Aineettoman omaisuuden omistusoikeus saatetaan joissakin tilanteis- sa luovuttaa toiselle konserniyritykselle kauppasopimuksella tai jollakin muulla järjestelyllä, mikä voi johtaa merkittäviin muutoksiin osapuolten tulevien vuosien tuloksetekokyvyssä. Konsernin sisäisen luovutuksen markkinaehtoisuutta arvioitaessa on määritettävä ensisijaisesti, millä hin- nalla riippumaton osapuoli olisi valmis luopumaan aineettomasta omai- suudesta ja siihen liittyvistä tulevaisuuden tuotto-odotuksista. Riippu- mattomat osapuolet pyrkisivät vastaavassa tilanteessa yleensä arvioimaan aineettoman omaisuuden tuottamat tulevat kassavirrat ja diskonttaamaan ne nykyarvoonsa. Tällä tavalla olisi perusteltua arvioida myös sisäisten järjestelyjen markkinaehtoisuutta.

Aineettomaan omaisuuteen liittyvät siirtohinnoittelukysymykset nousevat esille myös konsernin liiketoimintamallin muutostilanteissa. Liiketoimin- tamallin muutos voidaan toteuttaa esimerkiksi muuttamalla aikaisemmin itsenäisesti toiminut valmistusyhtiö toisen konserniyrityksen sopimus-

valmistajaksi. Muuttuneessa mallissa valmistajan riskit ja mahdollisesti toimintaan liittynyt aineeton omaisuus siirretään konserniyritykselle, joka vastaa jatkossa liiketoiminnasta. Valmistusyhtiön vastuulle jää vain konserniyrityksen tilauksesta tehtävä sopimusvalmistus, josta valmistajalle maksetaan korvaus. Muutostilanteessa on arvioitava huolellisesti, mitä riskejä ja omaisuuseriä konserniyritykselle siirtyy ja mikä on niistä maksettava markkinaehtoinen korvaus.

5 Rahoitus

Rahoitusrakenne

Konsernin sisäiset rahoitustapahtumat ovat tärkeä osa kansainvälisten yritysten siirtohinnoittelua. Oli kyseessä sitten konserniyritysten välinen laina tai konsernitili eli cash pool -järjestely, on lainasta **lähtökohtaisesti aina perittävä korkoa**. Ainostaan oman pääoman ehtoista sijoituksista ei peritä korkoa myöskään riippumattomien yritysten välisissä tilanteissa.

Useissa valtioissa edellytetään, että rahoitusrakenne on markkinaehtoinen. Yleensä markkinaehtoinen rahoitusrakenne on sekoitus omaa pääomaa ja lainattua rahaa eli vierasta pääomaa. Esimerkiksi perustettavan tytäryrityksen rahoituksessa omaa pääomaa tulisi olla vastaava määrä, kuin mitä riippumaton lainanantaja edellyttäisi lainan antamiseksi tytäryritykselle. Vaadittuun oman pääoman määrään voi vaikuttaa myös tytäryrityksen toiminnan luonne ja sen kantamat riskit. Mitä suurempi riski yrityksen toimintaan liittyy, sitä enemmän ulkopuolinen rahoittaja vaatisi oman pääoman ehtoista rahoitusta. Oman pääoman vähimmäismäärä voi joissakin maissa määräytyä myös alikapitalisointilainsäädännön myötä. Suomessa on voimassa korkovähennyksen rajoitussäännös (Laki elinkeinotulon verottamisesta 18a §), jolla rajoitetaan tietyt raja-arvot ylittävien sisäisten markkinaehtoisten korkokulujen vähennyskelpoisuutta.

Markkinaehtoisen koron määrittäminen

Konserniyrityksen toiselle konserniyritykselle myöntämässä lainassa tulee olla samanlaiset ehdot kuin lainassa, jonka konserniyritys saisi riippumattomalta osapuolelta. Lainasta perittävän koron tulee pohjautua lainanottajana olevan konserniyrityksen maksukykyyn. Tällöin ei ole merkitystä sillä, että konsernin rahoituksesta vastaava yritys (esimerkiksi emoyritys tai rahoitusyhtiö) pystyisi hankkimaan edullisempaa rahoitusta ulkopuoliselta kuin yksittäinen konserniyritys. Lainasta perittävään korkoon vaikuttaa muun muassa lainanottajan maksukyky sekä annetun lainan asema muihin lainoihin nähden. Lainan korkotasoon voi vaikuttaa myös lainanottajan maantieteellinen sijainti esimerkiksi siten, että enemmän riskiä sisältävillä markkinoilla toimiva yritys joutuu maksamaan rahoituksestaan suurempaa korkoa.

Esimerkki 5: Kuinka suurta korkoa tytäryritykseltä tulee periä?

Suomalainen yritys on perustanut Liettuaan uuden, jakelutoimintaa harjoittavan tytäryrityksen. Tytäryrityksen tulos on kahden ensimmäisen

mäisen toimintavuoden aikana ollut tappiollinen, mutta ennusteiden perusteella tuloksen odotetaan kääntyvän jo muutaman seuraavan vuoden aikana voitolliseksi. Yritys on rahoittanut tytäryritystä osin omalla pääomalla, osin lainalla.

Ongelma: Yritys suunnittelee perivänsä lainasta korkoa vasta, kun toiminta alkaa kannattaa. Korkotason markkinaehtoisuudesta ei ole muita vertailukohteita kuin se hinta, jolla yritys on saanut lainan ulkopuoliselta rahoituslaitokselta.

Ratkaisu: Lainasta tulee periä markkinaehtoista korkoa alusta lähtien. Markkinaehtoinen korkotaso määritetään liettualaisen jakeluyrityksen oman maksukyvyn perusteella ja vastaavan maksukyvyn omaavien yritysten maksamien korkojen perusteella. Maksukyvyn määrittelyssä (luottoluokitus) ja verrokkilainojen hakemisessa hyödynnetään tavallisesti erilaisia tietokantoja. Tytäryrityksen lainakorko on todennäköisesti korkeampi kuin suomalaisen emoyrityksen pankista saamassa lainassa.

6 Hyvä dokumentointi: yrityksen ”siirtohintavakuutus”

Hinnoittelun markkinaehtoisuus osoitetaan siirtohinnoitteludokumentoinnilla

Konsernin sisäisen hinnoittelun tulee aina olla markkinaehtoista ja lisäksi siirtohinnoittelun markkinaehtoisuus tulee yleensä osoittaa dokumentoinnilla. Suomessa ja monessa muussa valtiossa yrityksillä on siirtohinnoittelun dokumentointivelvollisuus. Dokumentoinnin perusteella voidaan arvioida, johtaako konsernissa sovellettava siirtohinnoittelumalli markkinaehtoiseen tulojen jakautumiseen konsernissa. Kaksinkertaisen verotuksen riskiin (veroviranomaisten siirtohinnoitteluun tekemiin oikaisuihin) voidaan merkittävästi vaikuttaa, kun siirtohinnoittelun dokumentointi laaditaan kaikilta osin huolellisesti ja että se vastaa todellista, tehtyä liiketoimea, Dokumentoinnista voi olla hyötyä myös yritykselle konsernin rakenteen ja liiketoimintamallien suunnittelussa ja havainnollistamisessa.

Suomalaisten yritysten dokumentointivelvollisuudesta on säännelty lain verotusmenettelystä 14 a-c §:n säännöksessä (18.12.1995/1558, <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1995/19951558>) ja niistä on julkaistu verohallinnon syventävä ohje (147/37/2007, [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Kansainvaliset_tilanteet/Yritykset/Siirtohinnoittelun_dokumentointi\(10053\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Kansainvaliset_tilanteet/Yritykset/Siirtohinnoittelun_dokumentointi(10053))) Ohjeiden mukaan laadittu dokumentointi sisältää kaikki ne tiedot, jotka veroviranomaiset tarvitsevat voidakseen varmistua hinnoittelun markkinaehtoisuudesta.

Hyvä siirtohinnoitteludokumentointi kertoo konsernin tarinan

Liiketoiminnan kuvauksessa annetaan ulkopuoliselle lukijalle yleiskuva yrityksen toiminnasta. Erityisesti voidaan kuvata, miten yritys toimii, mitkä sen tuotteet ja liikeidea ovat ja millaisilla markkinoilla yritys harjoittaa toimintaansa.

Etuyhteydessä toinen osapuoli omistaa yrityksen osakkeista yli puolet tai osapuolella on äänten enemmistö tai oikeus muuten käyttää määräysvaltaa yrityksessä. Etuyhteyssuhteiden kuvauksella tarkoitetaan yrityksen ja sen omistajien, samojen omistajien omistamien yritysten tai yrityksen omistamien ulkomaisten tytäryritysten tai kiinteiden toimipaikkojen välisen omistus- ja määräysvaltasuhteiden kuvausta. Yrityksen rakennetta ja omistussuhteita kuvaava kaavio on tässä hyvin havainnollinen.

Dokumentoinnissa tulee listata ja kuvata ne **liiketoimet**, joita harjoitetaan yrityksen ja sen omistajien tai yrityksen ja sen tytär- tai sisaryrityksen välil-

lä. Liiketoimia ovat tavaroiden ja palvelujen myynti, rahoitus sekä korvaus aineettomien oikeuksien käytöstä tai myynnistä.

Toimintoarviointi on dokumentoinnin keskeisin osa. Toimintoarvioinnissa kuvataan, miten toiminnot, riskit ja omaisuus kussakin liiketoimessa jakautuvat konserniyritysten välillä ja mitä liiketoimintamallia liiketoimessa noudatetaan. Toimintoarvioinnin luettuaan lukijan tulisi ymmärtää, mikä toiminto tai omaisuus konsernissa on lisäarvon kertymiseksi kriittinen. Yrityksellä itsellään on parhaat edellytykset antaa oikea kuva yrityksen liiketoiminnasta.

Kun yritys toimintoanalyysissä kertoo esimerkiksi valmistamiensa tuotteiden konserninsisäisestä myynnistä, lukijan tulisi saada tietoa mm. siitä, mikä liiketoimen osapuolista hankkii raaka-aineet, mikä yritys kantaa riskin valmistusvirheistä asiakkaaseen nähden ja minkä yrityksen omaisuutta tuotteeseen liittyvä teknologia on. Toimiiko valmistusyhtiö myyntiyrityksen sopimusvalmistajana, jolloin tuotteet valmistetaan myyntiyrityksen (päämiehen) asiakkaan tilauksesta myyntiyrityksen ohjeiden mukaan, vai tarjoaako myyntiyritys valmistusyhtiölle myynti- ja markkinointipalveluita, kun valmistusyhtiö kantaa toiminnan riskit ja omistaa myytävien tuotteiden teknologian? Toimintoja, riskejä ja liiketoimeen käytettävää omaisuutta analysoidaan ja tarkastellaan niiden jakautumista liiketoimen osapuolten välillä.

Vertailuarviointi tarkoittaa konsernin sisäisissä liiketoimissa sovellettujen ehtojen vertaamista joko sisäiseen tai ulkoiseen, riippumattomaan vastaavan liiketoimen ehtoihin. Vertailuarvioinnin perustana on huolellisesti laadittu toimintoarviointi, josta saadaan reunaehdot vertailukohteen valitsemiselle.

Konsernilla voi olla **sisäinen vertailukohde**, jos liiketoimia tehdään samantyyppisissä tilanteissa sekä konsernin sisällä että konsernin ulkopuolisten osapuolten kanssa. Jos itsenäiselle jakelijalle esimerkiksi myydään samoja tuotteita, mutta huomattavasti vähemmän kuin konsernin jakelu yrityksille, voivat volyymierot merkitä huomattavia eroja tuotteiden myyntiin liittyvissä riskeissä ja toiminnoissa. Tässä tilanteessa ulkoiselta jakelijalta perittävää hintaa ei välttämättä voida pitää sisäisenä vertailukohteena.

Ellei sisäisiä vertailukohteita löydy, on tehtävä **vertailuhaku ulkoisista vertailukohteista**. Vertailuhaku on osa vertailuarviointia. Kun suomalaisen yrityksen Ruotsissa sijaitsevalle tytäryritykselle haetaan vertailukohteita, haetaan ruotsalaisia (tai riittävän samanlaisella markkina-alueella sijaitsevia) saman toimialan, samanlaisia toimintoja harjoittavien riippumattomien yritysten kannattavuustietoja. Näin saadaan markkinaehtoinen vertailuhinta eli tässä tilanteessa kannattavuustaso. Jos tytäryritykselle annetaan lisenssillä oikeus valmistaa tai myydä tuotteita, voidaan etsiä riippumattomien välillä tehtyjä lisenssisopimuksia markkinaehtoisien lisenssihinnan löytämiseksi. Vertailuhakuja tehdään yritysten tilinpäätöstietoja tai sopimuksia sisältävistä tietokannoista, kuten esimerkiksi Bureau Van Dijk'in Amadeus- ja Orbis- tietokannoista tai erilaisista rojaltitietokannoista.

Yrityksen tulee kuvata, millä perusteella **siirtohinnoittelumenetelmän valinta** on tehty ja miten menetelmällä saatua **vertailutietoa on sovellettu** markkinaehtoisuuden arviointiin. Siirtohinnoittelumenetelmät ovat OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mainitsemia menetelmiä tai muita menetelmiä, joiden avulla hinnoittelun markkinaehtoisuus voidaan todeta. Kun yritys on tehnyt rojaltin hinnan markkinaehtoisuuden selvittämiseksi vertailuarvioinnin rojaltitietokannassa ja löytänyt vertailukelpoisia myyntilisenssisopimuksia, joiden vaihteluväliä se soveltaa omassa hinnoittelussaan, sen siirtohinnoittelumenetelmänä on markkinahintavertailumenetelmä.

Siirtohinnoittelumenetelmät

Siirtohinnoittelun markkinaehtoisuus testataan verotuksessa OECD:n siirtohinnoittelumenetelmillä. OECD:n menetelmiin turvautuminen on myös yrityksille varmin ja riskittömin vaihtoehto. Muitakin menetelmiä voidaan periaatteessa käyttää, kunhan lopputulos on markkinaehtoinen. Kaikki menetelmät eivät sovi kaikkiin tilanteisiin vaan OECD:n ohjeiden mukaan hinnoittelu tulee määrittää aina kuhunkin tilanteeseen parhaiten soveltuvalla menetelmällä. Hyvä toimintoarvio muodostaa tärkeimmän pohjan soveltuvimman menetelmän valintaan. OECD:n siirtohinnoittelumenetelmät kuvataan tämän oppaan sanastossa ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 2. luvussa.

7 Tavaratulliselvitys ja maahantuontiverotus

Tavaratulliselvityksen perusteella kannetaan yleensä tullia ja arvonlisäveroa. Ratkaisevaa tulliselvityksen ja maahantuontiverotuksen kannalta on se mistä tavara fyysisesti toimitetaan Suomeen. Huomioitavaa on, että ainoastaan tavarat tullataan. Aineetonta omaisuutta, palveluja tai esimerkiksi Internetistä ladattavia ohjelmia ei tullata eikä Tulli kanna niistä maahantuontiveroja.

Kaikki EU-maat kuuluvat EU:n tulliliittoon, jossa noudatetaan yhteistä kauppaa- ja veropolitiikkaa. Tämä tarkoittaa, että kannettavat tullit ovat samansuuruiset jokaisessa jäsenvaltiossa. EU:n veroalueelta toimitettavat tavarat toimitetaan suoraan vastaanottajalle ilman tullimuodollisuuksia. Tulli ei kanna näistä maahantuontiveroja. Poikkeuksen muodostavat valmisteveron alaiset tuotteet ja uudet kuljetusvälineet, joiden yhteisöhallinnon verotuksen toimittaminen tietyissä tilanteissa kuuluu Tullille. Näistä on oma ohjeistuksensa. Lisäksi EU:ssa on eräitä erityisalueita, joista tuonnit verotetaan myös maahantuontina (mm. Ahvenanmaa, Kanariansaaret ja Iso-Britannian Kanaalisaaret).

Kun tavaroita tuodaan EU-maiden ulkopuolelta, niistä kannetaan ns. kolmansien maiden tullia. Tätä tullitariffin mukaista tullia kannetaan kolmansista maista tulevasta tavarasta, elleivät etuuskohtelut, tariffikiintiöt tai tullisuspensiot alenna tai poista tullia.

Tullin ja maahantuonnin arvonlisäveron perusteena on tullausarvo, joka on ensisijaisesti tavarasta maksettu tai maksettavaksi tuleva kauppahinta myytäessä ne vietäväksi yhteisön tullialueelle. Mikäli kauppahinta on etuyhteydessä olevien osapuolten välinen siirtohintaa, tulee tarkasteltavaksi voidaanko hinta hyväksyä sellaisenaan veron perusteeksi.

Maahantuotavista tavaroista maksetaan arvonlisäveroa yleensä 24 prosenttia veron perusteesta. Joidenkin tavaroiden, kuten elintarvikkeiden, kirjojen ja taide-esineiden tuontiin sovelletaan alennettua verokantaa.

Tulli tarjoaa jokaiselle asiakasryhmälle parhaiten soveltuvaa tukea ja ohjausta tulliasiointiin. Tullin asiakaspalvelut tukevat yrityksiä vienti- ja tuontiprosesseissa. www.tulli.fi > Yrityksille > Asiakkaana Tullissa. Tullineuvonta palvelee asiakkaita puhelimitse p. 0295 5202 tai sähköisesti: http://www.tulli.fi/fi/yhteystiedot/kysy_tullineuvonnasta.jsp

8 Verohallinto opastaa siirtohinnoitteluasioissa

Siirtohinnoittelu nivoutuu tiiviisti kunkin yrityksen liiketoimintaan, mikä vuoksi sitä on aina arvioitava tapauskohtaisesti. Parhaistakin ohjeista huolimatta voi siis joskus olla syytä hakea lisävarmuutta sille, että yrityksen siirtohinnoittelu on oikealla tolalla. Näin on esimerkiksi silloin, kun yritys on kasvuvaiheessa vasta luomassa siirtohinnoittelumalliaan tai sen toiminnassa tapahtuu merkittäviä muutoksia. Verohallinnon siirtohinnoitteluyksikön kanssa voi sopia tapaamisesta ja keskustelusta näissä tilanteissa. Kysymyksiä ja yhteydenottopyyntöjä voi lähettää osoitteeseen siirtohinnoittelu@vero.fi.

Verohallinnolta voi hakea myös sitovaa ennakkoratkaisua siirtohinnoittelusta, jolla saadaan Suomen veroviranomaisen kanta asiaan. Mahdollista on hakea myös ennakkosopimusta siirtohinnoittelusta (Advance Pricing Arrangement) solmittavaksi useamman valtion kesken, jolloin hinnoittelun markkinaehtoisuudesta saadaan varmuus kaikissa sopijavaltioissa.

Mikäli siirtohintaa on oikaistu toisessa valtiossa, yritys voi vaatia Suomessa vastaoikaisua välttyäkseen kahdenkertaiselta verotukselta. Samasta syystä yritys voi vaatia Suomessa tehtyä siirtohintaoikaisua toisessa valtiossa oikaistavaksi. Tarvittaessa käynnistetään valtioiden väliset neuvottelut (Mutual Agreement Procedure) kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi.

Hyödyllisiä tietolähteitä

www.oecd.org/tax/transfer-pricing:

- osia 22.7.2010 versiosta OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations ja
- 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments

www.vero.fi:

- Verohallinnon syventävä ohje Siirtohinnoittelun dokumentointi (1471/37/2007)

Sanasto

Aineeton omaisuus. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet eivät sisällä täsmällistä määritelmää aineettomalle omaisuudelle. Aineetonta omaisuutta ovat esimerkiksi rekisteröidyt teollisoikeudet kuten patentit, mallit ja tavaramerkit. Aineetonta omaisuutta ovat myös esim. tietotaito, liikesalaisuudet, brändit, asiakkuudet ja jakelutiet. Aineettomalla omaisuudella voi olla merkittävää arvoa yritykselle, vaikka sillä ei olisi tasearvoa.

Alikapitalisointisäännös. Yleinen korkovähennysoikeuden rajoitus, jonka perusteena on yleensä vieraan ja oman pääoman suhde tai korkomenojen suhde liikevoittoon. Suhdeluvun ylittyessä korkomenojen vähennysoikeutta rajoitetaan.

EBIT (Earnings Before Interest and Taxes). Tulos ennen korkoja ja veroja eli suomalaisessa tilinpäätöksessä liikevoitto.

Ennakkoratkaisu. Suomen Verohallinnon ennakollinen, määräaikainen ja maksullinen kannanotto verovelvollisen kirjallisella hakemuksella yksilöimään verotuskysymykseen. Hakemus on tehtävä ennen kuin veroilmoitus on annettava.

Erillisyyhtiöperiaate. Yrityksiä kohdellaan verotuksessa erillisinä, konsernikokonaisuudesta itsenäisinä yksikköinä eikä erottamattomana osana yritysryhmän liiketoimintaa.

Etuyhteys. Liiketoimen osapuolella on toisessa osapuolella määräysvalta tai kolmannella osapuolella on yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa määräysvalta liiketoimen molemmissa osapuolissa. Määräysvaltaedellytys täyttyy esim. yli puolen osakepääoman omistamisella, johdon nimittämis-oikeudella taikka muulla tosiasiallisella määräysvallan käytöllä. Etuyhteys on määritelty Suomen lainsäädännön lisäksi myös verosopimuksissa.

Jälleenmyyntihintamenetelmä (resale price method eli RPM). Menetelmässä vertailun kohteena on jälleenmyyjän kate. Siirtohintaa lasketaan vähentämällä jälleenmyyjän markkinaehtoinen bruttokate (myyntikate) ulkopuoliselle myydyin tuotteen hinnasta. Vähennettävä kate sisältää jälleenmyyjän myynti- ja muut operatiiviset kulut sekä jälleenmyyjän toiminnoista, riskeistä ja varoista johtuvan myyntivoiton. Konserniyritysten välisen kaupan markkinaehtoisena hintana voidaan pitää jälleenmyyntihinnan ja jälleenmyyjän katteen erotusta oikaistuna muilla tuotteen ostoon liittyvillä kustannuksilla kuten tullimaksuilla.

Keskinäinen sopimusmenettely (Mutual Agreement Procedure, MAP). Verosopimusvaltioiden veroviranomaisten välinen verovelvollisen hake-

muksesta aloitettu menettely, jossa veroviranomaiset pyrkivät neuvottelemalla poistamaan verosopimusmääräysten tulkintaerimielisyydestä johtuvan kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen.

Kiinteä toimipaikka (permanent establishment, PE). Paikka, jossa elinkeinon pysyvää harjoittamista varten on erityinen liikepaikka tai jossa on ryhdytty erityisiin järjestelyihin. Kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan esimerkiksi paikkaa, jossa sijaitsee liikkeen johto, sivuliike, toimisto, teollisuuslaitos, tuotantolaitos, työpaja tai myymälä. Kiinteäksi toimipaikaksi katsotaan myös esim. käytössä oleva kaivos tai paikka, jossa rakennusurakointia on huomattavissa määrin harjoitettu. Kiinteä toimipaikka on määritelty Suomen lainsäädännön lisäksi myös verosopimuksissa.

Kustannustenjakojärjestelmä (Cost Contribution Arrangement, CCA). Osapuolet sopivat CCA:ssa varojen, palveluiden tai oikeuksien kehittämisestä, tuottamisesta tai hankkimisesta johtuvien kulujen ja riskien jakamisesta. Osapuolet määrittävät CCA:ssa jokaisen osapuolen osuuden luonteen ja laajuuden varoihin, palveluihin tai oikeuksiin. Osapuolen suhteellinen osuus CCA:n tehdystä yhteispanoksesta vastaa osapuolen suhteellista osuutta järjestelmästä saatavasta odotetusta kokonaishyödystä.

Kustannusvoittolisämenetelmä (cost plus method). Menetelmää käytettäessä siirtohintaa lasketaan lisäämällä palvelun tai tuotteen tuottamisen aiheuttamiin kustannuksiin voittolisä. Markkinaehtoinen voittolisä määritellään vertailukohteiden perusteella.

Liiketoiminettomarginaalimenetelmä (transactional net margin method eli TNMM). Menetelmää käyttäen verrataan verovelvollisen konserniyri-tysten välisestä liiketoimesta saamaa nettovoittoa suhteessa tapauksen olosuhteisiin nähden sopivaan erään kuten liikevaihtoon, kuluihin tai varallisuuteen. TNMM:llä voidaan tutkia konsernin sisäisten liiketoimien markkinaehtoisuutta silloin, kun vertailukohteista on vaikea löytää riittävästi taloudellista tietoa vertailun suorittamiseksi muilla siirtohinnoittelumenetelmillä.

Liiketoiminnan uudelleenjärjestely. Toimintojen, varojen ja/tai riskien rajat ylittävä siirto. Liiketoiminnan uudelleenjärjestely käsittää esim. arvokkaan aineettoman omaisuuden siirron ja olemassa olevien sopimusten irtisanomisen tai merkittävät muutokset. Liiketoiminnan uudelleenjärjestelyssä voi olla kyse esim. aineettoman omaisuuden ja siihen liittyvien riskien keskittämisestä taikka toimintojen erikoistumisesta tai rationalisoinnista kuten toimintojen lakkauttamisesta tai supistamisesta.

Markkinaehtoperiaate. Samaan yritysryhmään kuuluvien yritysten välisessä liiketoiminnassa tulee noudattaa vastaavia hinnoitteluehtoja ja muita ehtoja kuin liiketoimissa yritysryhmän ulkopuolisten yritysten kanssa samanlaisissa olosuhteissa noudatettaisiin. Markkinaehtoperiaate on kansainvälinen standardi, jota OECD:n jäsenvaltiot ovat sitoutuneet noudattamaan.

Markkinahintavertailumenetelmä (comparable uncontrolled price method eli CUP). Suorin ja luotettavin tapa määritellä siirtohinnan markkina-

ehtoisuus. CUP-menetelmää sovellettaessa verrataan konserniyhtiöiden välisessä tuote- tai palvelukaupassa veloitettua hintaa hintaan, joka on veloitettu toisistaan riippumattomien osapuolten välisessä vertailukelpoisessa, vastaavissa olosuhteissa tehdyssä kaupassa. Myös rojalti- ja laina-vertailuhakujen perusteella määritelty rojaltil tai koron markkinaehtoinen hinta on CUP -menetelmän soveltamista.

Nykyarvo. Tulevaisuudessa suoritettavien kassavirtojen arvo tarkasteluhetkellä. Nykyarvo lasketaan diskonttaamalla tulevat kassavirrat nykyhetkeen.

OECD. Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö, The Organisation for Economic Co-operation and Development.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeet (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) ovat tärkein kansainvälisesti yleisesti hyväksytty markkinaehtoperiaatteen tulkintalähde. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden asema johtuu verosopimusoikeudesta. Verosopimukset perustuvat pitkälti OECD:n malliverosopimukseen, joka sisältää myös markkinaehtoperiaatteen ilmaisevan artiklan.

Rutiinituotto. Korvaus liiketoimesta yritykselle, jonka panos liiketoimessa ei ole ainutlaatuinen vaan toiminnalle tavanomainen. OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa mainittu ”unique and valuable contribution” merkitsee esimerkiksi arvokasta aineetonta omaisuutta, jota yritys liiketoimessa hyödyntää. Ainutlaatuisesta panoksesta liiketoimessa yritys saavuttaa yleensä rutiinituottoa suuremman tuoton.

Siirtohinnoittelu. Samaan yritysryhmään kuuluvien yritysten välisten liiketoimien hinnoittelu. Liiketoimen käsite on laaja. Kyse voi olla esim. samaan konserniin kuuluvien yhtiöiden välisestä rahoituksesta, aineettoman omaisuuden hyödyntämisestä taikka tavaroiden tai palveluiden kaupasta.

Siirtohinnoittelun ennakkosopimus (Advance Pricing Arrangement, APA). Verosopimusvaltioiden veroviranomaisten välinen ennakkollinen ja määräaikainen sopimus kriteereistä, joiden perusteella liiketoimen markkinaehtoinen siirtohintaa määritellään. Siirtohinnoittelun ennakkosopimus neuvotellaan vain verovelvollisen hakemuksesta. Edellä mainittuja neuvoteltavia kriteereitä voivat olla esim. siirtohinnoittelumenetelmä, vertailukohteet ja oikaisut vertailukohteisiin.

Siirtohinnoittelun dokumentointi. Kirjallinen selvitys verovelvollisen verovuoden aikana etuyhteydessä tekemistään liiketoimista, joissa liiketoimen toinen osapuoli on ulkomaalainen. Siirtohinnoittelun dokumentointi on myös kirjallinen selvitys ulkomaalaisen yrityksen ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisistä toimista.

Siirtohinnoittelumenetelmä. Siirtohinnoittelumenetelmää soveltamalla osoitetaan, että konsernin sisäinen hinnoittelu on markkinaehtoista. OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla hyväksytyt siirtohinnoittelumenetelmät on selostettu tässä sanastossa.

Siirtohinnoitteluoikaisu. Veroviranomainen voi lisätä yrityksen tuloon tuloa, joka yritykselle olisi kertynyt, jos markkinaehtoperiaatetta olisi noudatettu liiketoimen siirtohinnoittelussa.

Sisäinen vertailukohde. Etuyhteydessä olevan yrityksen ja riippumattoman osapuolen välinen liiketoimi, joka on vertailukelpoinen etuyhteydessä olevien yritysten väliseen liiketoimeen.

Toimintoarviointi. Arviointi etuyhteydessä tehdyissä liiketoimissa suorite-
tuista toiminnoista ottaen huomioon käytetty omaisuus ja otetut riskit.

Tuotto-odotus. Odotettavissa olevat tulevaisuuden tuotot (tappiot).

Ulkoinen vertailukohde. Kahden riippumattoman yrityksen välinen liiketoimi, joka on vertailukelpoinen etuyhteydessä olevien yritysten väliseen liiketoimeen. Ulkoinen vertailukohde on löydettävissä vertailuhaun avulla.

Vastaoikaisu. Jos veroviranomainen katsoo toisessa valtiossa sijaitsevan yrityksen tuloon tehdyn siirtohinnoitteluoikaisun markkinaehtoiseksi, veroviranomainen voi tekemällä vastaoikaisun omassa valtiossaan sijaitsevan yrityksen tuloon poistaa kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen.

Vertailuarviointi. Etuyhteydessä tehdyn liiketoimen ehtojen vertaileminen riippumattomien välisen liiketoimen ehtoihin.

Vertailuhaku. Tietokantaan tehty haku vertailukelpoisten vertailukohteiden löytämiseksi. Vertailukohteita voi hakea esim. yritystietokannoista, lisenssisopimustietokannoista sekä lainasopimusten tietokannoista.

Voitonjakamismenetelmä (transactional profit split method). Menetelmä saattaa soveltua parhaiten, kun liiketoimen osapuolten toiminnot ovat hyvin arvokkaita ja ainutlaatuisia tai kun osapuolten toiminta on voimakkaasti integroitunutta. Voitonjakamismenetelmässä määritellään ensin liiketoimen osapuolten välillä jaettava voitto (tai tappio). Tämä voitto jaetaan liiketoimeen osallisten konserniyhtiöiden välillä siten, kuin se olisi jakautunut osapuolten välillä markkinaehtoisessa sopimussuhteessa.

Voittolisä. Liiketoimesta saatujen tulojen ja liiketoimesta aiheutuvien kustannusten erotus.



VALTIONEUVOSTON KANSLIA

SNELLMANINKATU 1, HELSINKI
PL 23, 00023 VALTIONEUVOSTO
p. 0295 16001
f. 09 1602 2165
julkaisut@vnk.fi
www.vnk.fi/julkaisut

ISSN 1799-7828
ISBN PDF 978-952-287-137-4